



ACADEMIA MILITAR

Mestrado em Ciências Militares: Especialidade Segurança

O papel da Unidade de Ação Fiscal no combate às fraude e evasão fiscais no comércio eletrónico: o Imposto sobre o Valor Acrescentado na transmissão de bens

Autor: Aspirante de Cavalaria Bruno Ferreira

Orientador: Professor Doutor José Fontes

Coorientador: Tenente de Infantaria Nelson Cruz

Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada

Lisboa, maio de 2018



ACADEMIA MILITAR

Mestrado em Ciências Militares: Especialidade Segurança

O papel da Unidade de Ação Fiscal no combate às fraude e evasão fiscais no comércio eletrónico: o Imposto sobre o Valor Acrescentado na transmissão de bens

Autor: Aspirante de Cavalaria Bruno Ferreira

Orientador: Professor Doutor José Fontes

Coorientador: Tenente de Infantaria Nelson Cruz

Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada

Lisboa, maio de 2018

EPÍGRAFE

*“But in this world nothing can be said to be certain,
except death and taxes”*

(Benjamin Franklin, 1817)

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, restantes familiares, camaradas e amigos.
À minha namorada, pela paciência que teve e por todo o apoio que me deu.

AGRADECIMENTOS

Depois de finalizado o presente trabalho de investigação, considero que nada teria sido possível sem o apoio das diversas pessoas envolvidas neste processo que, de forma direta ou indireta, contribuíram, positivamente, para a realização deste trabalho.

Assim sendo, expresso publicamente o meu reconhecimento pessoal e um agradecimento especial, sem qualquer ordem de relevância, pela sua dedicação a esta investigação:

Ao meu Orientador, Professor José Fontes, agradeço pelo seu apoio e orientação em todo este trabalho, pela sua amabilidade e profissionalismo.

Ao meu Coorientador, Tenente Nelson Cruz, agradeço por toda a dedicação, disponibilidade, compreensão e rigor demonstrados e, no âmbito do trabalho de campo, por me ter acompanhado e me mostrar a sua realidade no Destacamento de Ação Fiscal (DAF) de Évora.

Ao meu Coronel Armando Pereira, pela sua disponibilidade para me receber na sua unidade durante todo o meu trabalho de campo e pelo seu grande contributo para este projeto.

Ao meu Tenente-Coronel Mário Guedelha, por nos ter preparado e orientado com todos os contactos da *Guardia Civil*, pela sua enorme boa disposição e vontade em ajudar.

Ao meu Capitão Gabriel Oliveira e aos demais militares da Secção de Investigação Criminal da Unidade de Ação Fiscal, por todos os dados fornecidos que, sem dúvida, contribuíram para este trabalho.

Ao meu Major Babo Nogueira, Capitão Ricardo Amaro, Tenente João Santos e restante efetivo do DAF do Porto, por toda a disponibilidade e tempo despendido em prol desta investigação, pelo grande trabalho desenvolvido, sempre com profissionalismo e boa disposição.

Ao meu Capitão Rui Chantre, Tenente Ives Almeida e restantes militares do DAF de Coimbra, pela sua disponibilidade, pelos resultados operacionais apresentados, pela simpatia e condições prestadas.

Ao meu Tenente Ismael Salvador e demais militares do DAF de Lisboa, por toda a preocupação com esta investigação e por me terem disponibilizado todos os seus melhores especialistas, no âmbito da recolha das informações.

Ao meu Major Luís Garcia e respetivo efetivo do DAF de Évora, por toda a colaboração e disponibilidade, por terem sido disponibilizados os seus melhores militares para contribuir para este trabalho.

Ao meu Major Licínio Nunes e Alferes João Plácido, assim como, a todos os militares do DAF de Faro, pela forma como me apresentaram novos procedimentos, novas realidades, pela vossa disponibilidade e apoio.

Ao meu Capitão Eurico Nogueira, pela colaboração e partilha dos seus conhecimentos.

À Direção de Cursos da Academia Militar, por todo o auxílio prestado ao longo deste trabalho.

Ao Coordenador Científico Major Reinaldo Hermenegildo, por ter estado disponível, sempre que contactado e por nos ter proporcionado uma experiência única no âmbito desta investigação – o estágio de investigação aplicada.

Aos caros Oficiais, Sargentos e Guardas da nossa congénere, *Guardia Civil*, pela sua enorme capacidade intelectual e operacional, pela vontade de esclarecer, colaborar e ensinar. Por me apresentarem e receberem na sua instituição como se fosse um deles.

Aos meus camaradas, por todo o apoio proporcionado ao longo do desenvolvimento deste trabalho.

À minha família, pelo suporte e motivação prestada.

À minha namorada, por ter sido um dos pilares mais importantes para a consecução deste trabalho.

A todas estas pessoas, o meu grande obrigado, sem elas, este trabalho não seria possível.

RESUMO

O Trabalho de Investigação Aplicada elaborado intitula-se: “O papel da Unidade de Ação Fiscal no combate às fraude e evasão fiscais no comércio eletrónico: o Imposto sobre o Valor Acrescentado na transmissão de bens”. A Unidade de Ação Fiscal é uma unidade especializada de âmbito nacional da Guarda Nacional Republicana, com competência específica de investigação para o cumprimento da missão tributária, fiscal e aduaneira.

O presente trabalho pretende identificar quais as potencialidades e dificuldades desta unidade no combate às fraude e evasão fiscais ao Imposto sobre o Valor Acrescentado através do comércio eletrónico. A metodologia de investigação em uso estabelece-se na fase de rutura, construção e verificação, utilizando uma abordagem hipotético-dedutiva.

Todo o trabalho está dividido em duas partes, sendo a primeira dedicada à revisão de bibliografia, onde se começa por abordar aquilo que é o Imposto sobre o Valor Acrescentado através de uma perspetiva do geral para o particular, de forma a cimentar e enquadrar de forma perceptível o objeto deste estudo. Seguidamente, abordam-se as temáticas associadas aos ilícitos fiscais presentes no ordenamento jurídico português onde, de seguida, se faz a apresentação daquilo que é o comércio na sua forma mais holística, até chegar ao comércio eletrónico. Finalmente, ainda dentro da primeira parte, abordam-se os conceitos de investigação criminal tributária e as suas principais formas.

Na segunda parte do trabalho, parte essa mais inclinada para o trabalho de campo, começa por se apresentar a metodologia que vai ser utilizada no decorrer do trabalho, seguida da análise e discussão dos resultados.

Por fim, são retiradas as ilações relativas a todas as fases do estudo, onde, com base em todos os dados obtidos, se verificam quais as potencialidades e vulnerabilidades da Unidade de Ação Fiscal no combate a este tipo de ilícitos. Aqui, conclui-se que esta unidade tem uma estrutura única em Portugal, ou seja, direciona a sua ação para a prevenção e fiscalização tributária, e para a investigação criminal tributária. É uma unidade com elevada especialização na vertente tributária, onde possui uma enorme cobertura territorial, contudo, sofre de algumas fragilidades, como é o caso da falta de recursos humanos e materiais que não lhes permitem realizar a atividade desejada de efetivo. Existe, igualmente, nesta matéria, algumas questões de direito que devem ser esclarecidas, de forma a uniformizar certas decisões.

PALAVRAS-CHAVE

Fraude Fiscal; Unidade de Ação Fiscal; Comércio Eletrônico; Investigação Criminal.

ABSTRACT

This master's thesis is entitled: "The role of the Fiscal Action Unit in the fight against tax fraud and evasion in electronic commerce: The Value Added Tax on the transmission of goods". The Fiscal Action Unit is a specialized unit of the Republican National Guard, with specific investigative powers to carry out the fiscal, tax and customs mission.

The present work intends to identify the potentialities and difficulties of this unit in the fight against tax fraud and evasion to Value Added Tax through electronic commerce. The methodology of research in use is established in the stage of rupture, construction and verification, using a hypothetical-deductive approach.

All the work is divided into two parts, the first one dedicated to the bibliography review, where one begins by addressing what is the Value Added Tax through a perspective from the general to the particular, in order to cement and fit in a way the object of this study. Next, the topics related to the illicit associated with fraud are present in the Portuguese legal system, where, if followed, the presentation of what is the commerce in its most holistic form, until reaching the electronic commerce. Finally, still within the first part, the concepts of tax criminal investigation, and its main forms are discussed.

In the second part of the paper, this part, more inclined to the field work, begins by presenting the methodology that will be used in the course of the work, followed by the analysis and discussion of the results.

Finally, the lessons related to all phases of the study are drawn, where, based on all the data obtained, the potentialities and vulnerabilities of the Fiscal Action Unit in the fight against this type of illicit are verified. Here, it is concluded that this unit has a unique structure in Portugal, that is, it directs its action for tax prevention and fiscalization, and for tax criminal investigation. It is a highly specialized unit on the tax side, where it has a huge territorial coverage, however, it suffers from some weaknesses, such as the lack of human and material resources that do not allow them to carry out the desired effective activity. There are also some points of law which need to be clarified in order to standardize certain decisions.

KEY-WORDS

Tax Fraud; Fiscal Action Unit; E-commerce; Criminal Investigation.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	3
CAPÍTULO I – O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO.....	3
1.1. Introdução.....	3
1.2. Atividade Financeira do Estado	3
1.3. Enquadramento Legal	4
1.4. O Tributo	4
1.5. O Imposto	5
1.6. O Imposto sobre o Valor Acrescentado	7
1.7. Conclusão	9
CAPÍTULO II – AS FRAUDE E EVASÃO FISCAIS.....	10
2.1. Introdução.....	10
2.2. Concetualização de <i>intra legem</i> , <i>extra legem</i> e <i>contra legem</i>	10
2.3. Ilicitude tributária.....	11
2.4. Planeamento Fiscal.....	12
2.5. A Elisão Fiscal	12
2.6. A Fraude Fiscal	13
2.7. A Evasão Fiscal.....	14
2.8. Impactos e desenvolvimento dos ilícitos fiscais	15
2.9. A Sociedade da Informação e o Ciberespaço	16
2.10. Conclusão	18
CAPÍTULO III – O COMÉRCIO ELETRÓNICO	19
3.1. Introdução.....	19
3.2. O Direito Comercial	19

3.3. O comércio e o comerciante.....	20
3.4. O comércio eletrónico	20
3.5. O comércio eletrónico e o direito	21
3.6. As vertentes do comércio eletrónico	22
3.7. O Regime de Bens em Circulação.....	23
3.8. Conclusão	24
CAPÍTULO IV – INVESTIGAÇÃO CRIMINAL TRIBUTÁRIA	25
4.1. Introdução.....	25
4.2. A investigação criminal.....	25
4.3. A forma de obter a notícia dos ilícitos	26
4.4. A prova.....	26
4.5. Os meios de obtenção de prova.....	27
4.6. As entidades competentes	29
4.7. A <i>Guardia Civil</i>	29
4.8. A cooperação.....	30
4.9. Conclusão	31
PARTE II – PARTE PRÁTICA.....	32
CAPÍTULO V – METODOLOGIA.....	32
5.1. Enquadramento.....	32
5.2. Método de abordagem ao problema e justificação.....	32
5.3. Os objetivos.....	33
5.4. A pergunta de partida e as perguntas derivadas	33
5.5. As hipóteses.....	34
5.6. Técnicas, procedimentos e meios utilizados	35
5.7. Local e data da pesquisa e da recolha de dados	35
5.8. A amostragem: composição e justificação	36
5.9. Descrição dos procedimentos de análise e de recolha de dados	37

5.10. O tratamento dos dados	38
CAPÍTULO VI – ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	40
6.1. Enquadramento.....	40
6.2. Análise e discussão dos resultados.....	40
CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	49
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	56
APÊNDICES	I
Apêndice A – Hierarquia do Direito Financeiro	I
Apêndice B – Enquadramento do Direito Fiscal.....	I
Apêndice C – Explicação do Procedimento Fiscal	II
Apêndice D – Classificação dos Impostos	II
Apêndice E – Entrevistas da GNR	III
Apêndice F – Entrevistas da GC	LV
Apêndice G – Entrevistas a entidades civis	LXXIX
Apêndice H - Apresentação dos resultados – GNR	LXXXVIII
Apêndice I – Apresentação dos resultados obtidos – GC	XCVI
Apêndice J – Apresentação dos resultados – Entidades Civis	CV
Apêndice L – Apresentação dos dados – ONP	CVIII
Apêndice M – Compilação de dados da SIC UAF.....	CXII
Apêndice N – Recolha e análise dos dados do RASI.....	CXII
Apêndice O – A tributação do meio eletrónico.....	CXIII
Apêndice P – Execução de contratos eletrónicos.....	CXIV
ANEXOS.....	CXV
Anexo A – Tabelas RASI 2013.....	CXV
Anexo B – Tabelas RASI 2015	CXV
Anexo C – Tabelas RASI 2016	CXVI
Anexo D – Tabelas RASI 2017	CXVIII

Anexo E – Organograma da GNR	CXIX
Anexo F – Organograma da UAF	CXX
Anexo G – Organograma da PJ.....	CXX
Anexo H – Etapas do Processo de Investigação	CXXI

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Hierarquia do Direito Financeiro.....	I
Figura 2 – Enquadramento do Direito Fiscal.	I
Figura 3 - Organograma da GNR.....	CXIX
Figura 4 - Organograma da UAF	CXX
Figura 5 - Organograma da PJ.....	CXX
Figura 6 - Etapas do Processo de Investigação	CXXI

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Lista de entrevistados da GNR.....	40
Tabela 2 – Lista de Entrevistados - GNR.....	41
Tabela 3 – Lista de Entrevistados - GG	41
Tabela 4 - Classificação dos Impostos	II
Tabela 5 - Análise quantitativa das respostas à Questão 1 – GNR	LXXXVIII
Tabela 6 - Análise quantitativa das respostas à Questão 2 – GNR	LXXXIX
Tabela 7 - Análise quantitativa das respostas à Questão 3 – GNR	LXXXIX
Tabela 8 - Análise quantitativa das respostas à Questão 4 – GNR	XC
Tabela 9 - Análise quantitativa das respostas à Questão 5 – GNR	XC
Tabela 10 - Análise quantitativa das respostas à Questão 6 – GNR	XCI
Tabela 11 - Análise quantitativa das respostas à Questão 7 – GNR	XCII
Tabela 12 - Análise quantitativa das respostas à Questão 8 – GNR	XCIII
Tabela 13 - Análise quantitativa das respostas à Questão 9 – GNR	XCIV
Tabela 14 - Análise quantitativa das respostas à Questão 10 – GNR	XCV
Tabela 15 - Análise quantitativa das respostas à Questão 11 – GNR	XCV
Tabela 16 - Análise quantitativa das respostas à Questão 1 – GC	XCVI
Tabela 17 - Análise quantitativa das respostas à Questão 2 – GC	XCVII
Tabela 18 - Análise quantitativa das respostas à Questão 3 – GG	XCVIII
Tabela 19 - Análise quantitativa das respostas à Questão 4 – GC	XCVIII
Tabela 20 - Análise quantitativa das respostas à Questão 5 – GC	XCIX
Tabela 21 - Análise quantitativa das respostas à Questão 6 – GC	C
Tabela 22 - Análise quantitativa das respostas à Questão 7 – GC	CI
Tabela 23 - Análise quantitativa das respostas à Questão 8 – GC	CII
Tabela 24 - Análise quantitativa das respostas à Questão 9 – GC	CIII
Tabela 25 - Análise quantitativa das respostas à Questão 10 – GC	CIV
Tabela 26 - Análise quantitativa das respostas à Questão 11 – GC	CV
Tabela 27 - Compilação de dados da Observação Não Participante.....	CVIII
Tabela 28 - Compilação dos dados da SIC-UAF	CXII
Tabela 29 - RASI 2013 - Fenómenos de Fraude e os seus participantes	CXV
Tabela 30 - Tabelas de Inquéritos e Contraordenações 2015.....	CXV
Tabela 31 - Criminalidade Económico-financeira	CXVI

Tabela 32 - Infrações tributárias detetadas.....	CXVI
Tabela 33 - Inquéritos Tributários e Económicos abertos em 2016.....	CXVII
Tabela 34 – Cobrança e Correções Inspecivas	CXVII
Tabela 35 - Apreensões de mercadorias.....	CXVII
Tabela 36 - Controlos de Circulação e em Estabelecimentos Comerciais	CXVIII
Tabela 37 - Criminalidade Económico-financeira	CXVIII
Tabela 38 - Infrações tributárias detetadas.....	CXIX

LISTA DE APÊNDICES

Apêndice A	Hierarquia do Direito Financeiro
Apêndice B	Enquadramento do Direito Fiscal
Apêndice C	Explicação do Procedimento Fiscal
Apêndice D	Classificação dos Impostos
Apêndice E	Entrevistas da GNR
Apêndice F	Entrevistas da GC
Apêndice G	Entrevistas a Entidades Cíveis
Apêndice H	Apresentação dos resultados – GNR
Apêndice I	Apresentação dos resultados – GC
Apêndice J	Apresentação dos resultados – Entidades Cíveis
Apêndice L	Apresentação dos dados – ONP
Apêndice M	Compilação dos dados da SIC UAF
Apêndice N	Recolha e análise dos dados do RASI
Apêndice O	A tributação do meio eletrónico
Apêndice P	Execução de contratos eletrónicos

LISTA DE ANEXOS

Anexo A	Tabelas RASI 2013
Anexo B	Tabelas RASI 2015
Anexo C	Tabelas RASI 2016
Anexo D	Tabelas RASI 2017
Anexo E	Organograma da GNR
Anexo F	Organograma da UAF
Anexo G	Organograma da PJ
Anexo H	Etapas do Processo de Investigação

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS

AJ	Autoridade Judiciária
ANACOM	Autoridade Nacional de Comunicações
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
B2B	<i>Business to Business</i>
B2C	<i>Business to Consumer</i>
BF	Brigada Fiscal
CCOM	Código Comercial
CEPOL	<i>European Police College</i>
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CNP	<i>Cuerpo Nacional de Policía</i>
CP	Código Penal
CPP	Código Processual Penal
CRP	Constituição da República Portuguesa
DAF	Destacamento de Ação Fiscal
DI	Direção de Informações
DIC	Direção de Investigação Criminal
DP	Destacamento de Pesquisa
DT	Documento de Transporte
ECCO	<i>Equipos Contra el Crimen Organizado</i>
EM	Estado Membro
FFSS	Forças e Serviços de Segurança
GATO	<i>Grupo de Apoyo Técnico y Operativo</i>
GC	<i>Guardia Civil</i>
GF	Guarda Fiscal
GNR	Guarda Nacional Republicana
GPI	<i>Grupo de Policía Judicial</i>
GPS	<i>Global Positioning System</i>
GRA	Gabinete de Recuperação de Ativos
H	Hipótese
HUMINT	<i>Human Intelligence</i>

IABA	Imposto sobre o Álcool, as Bebidas Alcoólicas e as Bebidas adicionadas de Açúcar ou outros Edulcorantes
IAP	<i>Internet Access Provider</i>
IC	Investigação Criminal
ICT	Investigação Criminal Tributária
IEC	Imposto Especial sobre o Consumo
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IP	<i>Internet Protocol</i>
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ISP	<i>Internet Service Provider</i>
ISPP	Imposto sobre os Produtos Petrolíferos
IT	Imposto sobre o Tabaco
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
JIC	Juiz de Instrução Criminal
LGT	Lei Geral Tributária
LOAT	Lei Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira
LOGNR	Lei Orgânica da GNR
LOIC	Lei de Organização da Investigação Criminal
LOPJ	Lei Orgânica da Polícia Judiciária
MP	Ministério Público
NAIC	Núcleo de Análise de Informação Criminal
NAO	Núcleo de Apoio Operativo
NIB	Número de Identificação Bancário
NIC	Núcleo de Investigação Criminal
NICCO	Núcleo de Investigação de Crimes e Contraordenações
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Objetivo Específico
OG	Objetivo Geral
OLAF	<i>European Anti-Fraud Office</i> (Gabinete Europeu Antifraude)
ONP	Observação Não Participante
OPC	Órgão de Polícia Criminal

OSINT	<i>Open Source Intelligence</i>
PD	Pergunta Derivada
PGR	Procuradoria-Geral da República
PJ	Polícia Judiciária
PJGC	<i>Policía Judicial de la Guardia Civil</i>
PP	Pergunta de Partida
RASI	Relatório Anual de Segurança Interna
RBC	Regime de Bens em Circulação
RDE	Relatório de Diligência Externa
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
RI	Relatório de Informações
SCGC	<i>Servicio Fiscal de la Guardia Civil</i>
SDVA	Subdestacamento de Vigilância e Apoio
SIC	Secção de Investigação Criminal
SSI	Sistema de Segurança Interna
TIC	Tecnologias da Informação e Comunicação
TN	Território Nacional
UAF	Unidade de Ação Fiscal
UCO	<i>Unidad Central Operativa</i>
UE	União Europeia
UNCC	Unidade Nacional de Combate à Corrupção
UTPJ	<i>Unidad Técnica de la Policía Judicial</i>
WWW	<i>World Wide Web</i>
ZA	Zona de Ação